

## 減價論 (六)

鎌田恭一郎

本稿はクスター著會計學第二卷第十一章より第十七章までを譯述したるものである。

## 六 減價の帳簿記録

## 普通に採用される方法

減價を元帳に記入するには、二つの方法が普通に採用される。減價の生ずるがために每期行はれる修正記入は資産の標題が附けてある混合勘定を二つの要素に分割する——一をして費用要素を示さしめ、他をじて資産の眞の評価を示さしめるのが、その基本目的である。費用要素は通例、凡ての資産に對し、「減價消却費」なる一つの標題を設けて之を示す。未修正の資産勘定に示されてゐる價額より控除するには、その資産勘定に直接貸記するか、或は別の「減價消却準備金」勘定へ記入するか、その何れかに依るのである。この準備金勘定は、夫々その適用される資産の名稱に依つて區別される。

此の後の方法が良いと思ふ。之に依れば何時でも、財産の原始原價が示されるからである。原始原價を知らしめるといふことは多くの目的にとつて價値のあるものであり、また之を他の項目より常に區別して示すに要する努力に値するものである。この方法では、減價を生ずる各資産の勘定にすぐ續けて、特個の減價消却準備金勘定を、即ちその「評價」勘定と稱せられるものを設定する。減價消却準備金勘定は、資産勘定それ自身と同様に、資産の記録の一部分である。この二つの勘定は相互補足的であつて、他の一方を缺くときは、何れも依頼すべき報告とはならない。かくして準備金勘定は、常にまた單に、貸借對照表の勘定たるのである。

上の説明の示す方法は、貸借對照表における種々の減價消却準備金勘定の處理法のうち最も満足すべきものである。元帳の貸方側に現はれるけれども、消却準備金勘定は、決して負債勘定ではない。常に資産勘定の貸方として解釋される。謂はゞ、正確なことが十分決定し、之により最後の處分が決められるまで、未決のまま準備金勘定に、保留されるものと解釋されるのである。斯くの如くにして貸借對照表には、資産の正味現在價値のみを示すか、または更に優れたる方法として、原始原價を内譯欄に示して減價消却準備金を差引き、かくして決定されたる現在價値を本金額欄に掲げるか、そのいづれかにすべきである。屢々行はれてゐることではないが、準備金額の外に減價率が示されるならば、なほ價値のある報告がさらに得られる。全然誤まれる表示を屢々見受けるが、それは減價消却準備金が——通常一個の項目として——貸借對照表の右側に示されるのみならず、外見上積立金または他の眞の利益留保の一部分として、正味財産高の部に掲げられるときである。この慣行はたゞ表示が

平衡を保つてをること——これは眞に本質的なるものより遙に距つてゐる考慮事項である——を除いては、如何なる根據よりするも、之を正當なりとなすことは出来ない。

### 毎期に行はれる見積

減價の始まるのは、資産の備付けが完了し用役の準備が整ひたるときである。故に建築中の建物には減價を計上すべきでない。かゝる減價を計上するとしても、完成前の他のすべての費用と同じく、これは資本的借方記入すなはち建物に對する借方記入であつて、減價消却準備金勘定への同額の貸方記入により相殺される——正味の價値には何の影響をも與へないのであるから、明かに無用なる手續である。

毎期の減價額は、通常當該會計期末における、各種の資産勘定に表はれたる價額を基準として見積られる。この價行に依るときは、個々の部分——附加または改良された部分——がその期に於いて減價を受けた正確な時間は注目されないで、全期間に對する減價率が、斯かる部分にも適用されることゝなるのである。正確なる見積の望ましき場合、例へば所得税に關聯して要求の起るかも知れないやうな場合には、個々の附加部分の減價は、それが用役を供したる正確な時間を基準として計算される。或はまた、若し附加部分が多數であり、しかも金額において比較的重要なでないときは、平均率——當該期全期間に對する率よりも低い率、例へば通常の率の二分の一——が適用されるであらう。この手續を行ふには、深甚なる注意をもつて處理しなければならない。然らざれば

減價が十分に消却されないことにもなるであらう。通常かゝる附加部分は本資産と同時に終末するものであるからである。資産の有効壽命の見積終了期までに新舊すべての價值を消却するに足るやう、將來に對して修正された率と、連絡をとつて行はれる場合には、この慣行を正當なりとすることが出来る。

所得税に關する條例に於ては、磨滅したためか若しくは陳腐化により不經濟となつたためか、その何れに因るにもせよ、資産が用役から取去られる際、その勘定に如何なる價額が残留してゐても、之を資産が拋棄された年の所得から控除することは、正當なりとされる。

### 古物の工場設備につき減價を見積るための基準

これまで使用せられてゐた工場設備または個々の資産を購入したとき、若しその原價の價格にて記帳するならば、減價率は勿論その殘留用役壽命に基かねばならぬ。かくて若し資産の新しきときの減價率が一〇%であると、壽命の半分が経過したのちに之を購入するならば、その壽命の残りに對する率は、明かに二〇%でなければならぬ。出来るならば、資産の新規のときの原始原價を記帳し、現在の購入價格に依る評價となるやうな金額の減價消却準備金を以つて、これを相殺する方が、恐くは更によいであらう。新規のときの原始原價が斯くして毎期の減價見積の基準となり、他の同様な財産に對すると大凡同一なる減價率を、使用することができるやうになる。かくて資産勘定は資産の全歴史の記録となるのである。

## 更新及び置換

第一法。資産の部分を更新し、また全體を置換へる際の準備金の處理法については、茲にも亦二つの方法がある。一つの方法では、廢棄された部分(又は全體)の原始原價は、資産勘定から之を振替へる。即ち、さきに定義した所の拾ひ上價値は拾ひ上品勘定に移し、原價より拾ひ上價値を差引いた部分は、當該資産の消却準備金勘定の借方に記入する。廢棄された部分(又は全體)のために爲された凡ての資本的借方記入は、これに依り資産勘定から除去され、これと置換へられる新規の部分(又は全體)は、今や當該資産勘定の借方に記入せられ、茲に新規資産の眞の原價を表示することとなる。聯邦所得税法にて許容された控除を十分に利用するためには、減價消却準備金勘定を分析することが、時には必要である。一つの資産が同様な資産の集團の一部をなし、その集團全體に對し一個の準備金勘定が設けられてゐるとき、その一つの資産を置換へる場合には、特にさうである。準備金のうち廢棄される資産に適用し得る部分を、決定することが必要となる。この金額に資産の廢棄價値を加へたものよりも、資産の原始原價が大なるときは、その差額は、納税のためには、所得から之を控除することが正當である所の損失である。然しながら正確な會計手續では、これは積立金の借方に記入すべきものである。

反對に、減價消却準備金の額が、廢棄された資産の價値を併呑するに必要な額より大なるときは、かゝる超過額は、その會計期に課税される所得である。

もし置換へられるのが、一資産全體(又は資産集團の全體)であるならば、これを消却準備金の借方に記入すれば、理論上、その勘定にある價額は悉く正に除去せらるべきである。實際上は、減價の額及び時につき豫め行ふ見積、即ち豫測が、決して減價の事實と正確に一致しない。消却準備金の貸方残高は、減價に對する過大控除を指示し、眞の留保利益、即ち積立金の一項目である。然るに借方残高は、控除不足を指示し、費用項目であるがこれは當期の利益に賦課すべきものではなく、積立金に賦課すべきものである。このことは、後になほ詳細に述べよう。資産全體を置換へるときは、減價消却準備金勘定から、殘留せる残高を上述の如く常に除去すべきである。これは、過去から相續せる罪行または善行の記録により不明瞭にされることなく、新規資産とその減價控除とが處理され看守されんが爲めである。

第二法。置換に際し消却準備金を處理する他の方法では、取除けられた資産の減價と、新規の資産の原價との比較が必要となる。舊資産の勘定には觸れないでおき、改良の額、即ち再生産原價若くは置換原價が原始原價に超過する額を此の勘定に借記し、以て新規資産の原價を示すやうにする。それから置換原價の殘額のあるだけを消却準備金勘定の借方に記入するのである。斯く兩法とも同一の目的を達するのであるが、第一法の方が、その處置が直接的であり簡單である。

第二法に基いてはあるが、改良の價額を決定せず、原始の資産價値を其儘とし、再生産原價全部を消却準備金勘定の借方に記入する點が、之と異なる慣行を時々見出す。この慣行は勿論、減價の消却費及び相殺準備金勘定の

性質と目的との、理解を排除せるに因るものであつて、正確な原理に反してゐる。

部分の置換。資産の一部分が置換へらるべきときには、原始原價の正確な決定は屢々困難となる。通常、資産は一單位として購入され、種々の部分は原價が判明しないものである。當該部分の價値が比較的重要なときは、資産の原價記録は其儘にしておき、新規部分の原價を消却準備金勘定に借記するのが通常の方法である。主たる部分が置換へられるときは、改良の項目につき考慮することが必要であらう。この場合には、廢棄された部分の原始原價は、鑑定評價により之を概算する。或は其の原始原價全額に對する割合を、其の部分の置換原價が當該資産の凡ての部分一つ／＼の置換原價の總和に對する割合と、同一のものとして定める。如何に決定されるにしても改良の額は、假令正味の結果は同一の價額となるけれども、之を消却準備金勘定よりも寧ろ資産勘定に借記すべきである。新規部分の壽命が本資産と同時に終末するものであるときは、資産の殘餘壽命に對する減價率を改正し、壽命期間の終までに、悉くの價額を拭ひ去るやうにすることは屢々必要である。

### 補助記 録

補助記録は總勘定元帳に設けられる集團資産勘定の詳細を示すために、通常備ふべきものである。これは、集團資産の棚卸高に對する照査を適切に保持し、之を統制するのに必要であるのみならず、諸項目の詳細な記録を缺除しては、衰頹及び減價の力の作用を注意深く看守することは不可能であり、また夫故に、資産の各集團に關

する信頼すべき経験資料の作成は、等しく不可能である。工場設備資産の記録を如何ほど精密にする必要があるかは、之等資産に關する報告の欲求される度合に依つて定まり、またこの報告が或る限度内の少額の費用で得られ、それが費用に値するかどうか依つて定まる。これは、經營の決定すべき方針に關する事柄である。永續的方針として正當とすべき程度よりも大に詳細なる記録を、或る期間の間は設けるのが、望ましいこともあらう。減價率の効果を照査するためには、多かれ少かれ頻繁に、特個の資産集團につき研究することが、それだけの價値を有するであらう。

何處かで指摘したやうに、豫期壽命を豫め見積り、また之により減價率を決定することは非常に重要であつて、これには、出来る限りの最高の熟練及び判斷を以てすべきものであるが、又これと同時に、資産年齢の加はるゝにつれて利用し得るに至る新しき資料に照しつゝ、渝らざる警戒と再修正を續けるといふ方針に依つてのみ、満足な結果が得られるであらう。豫め率を決定しおき、而もこれが監視をもなさずして、其の成功的結末に到達することを期待するのは、少くも愚である。生涯の歴史の完全なる記録に依りてのみ、信頼すべき大量の資料を作成し、將來に對する手引きとして、役立たせることができるのである。減價の問題は個別的問題であるが、事柄の性質よりして大に然かあらねばならぬ。資産の生涯の送られる事情が、多かれ少かれ標準化されるまでは、或は、各企業において減價の自家保險をしなければならない限りは、減價の標準率なるものは、支配的重要さを持たないであらう。

## 工場設備資産の類集及び分類

工場設備の諸資産は、その記録の作成を簡単にし且つ便宜ならしめるため、これを集團に區分しなければならぬことは、既に述べた所に依り明かである。類集の基準は、物質的類似、工程、或は生産品であらねばならぬ。かくて凡ての電車は、同一の仕事または工程に従事する凡ての機械も亦さうであるやうに、一つの集團として處理されるであらう。同一の生産品に關して、異なる工程を完成する機械の諸集團も、一つの減價單位として能く取扱ひ得であらう。同一目的に使用される凡ての建物もまた、若し同様の型の構造であるならば、同じやうに取扱ふことができよう。若し建物が型の異なる構造であるならば、別々の記録を作る方が望ましいであらう。上に述べたるが如く、欲求される報告の如何により、作業や仕事高を記録する集團の範圍を、決定しなければならぬ。

番號式若くはアルファベット番號式の分類識別法が有利である。何時でも特個の設備が識別され得るやうに、各機械、各設備、その他の資産には、据付の際、記號若しくは附札を附けねばならぬ。附札には据付の日付、製作者又は購入先の名、並にそれ自身の識別番號を記入しなければならない。アルファベット式及び小數番號式の組合せを用ひるときは、主要集團及び補助集團、工程、若くは生産品に依り、考へべき殆んど如何なる類集をも之を行ふことができる。

## 工場設備元帳の様式

工場設備登録簿即ち工場設備元帳の様式は精緻なるを要しない。その主たる細別は總勘定元帳に設けられる工場諸設備の細別に應すべきである。かくて若し總勘定元帳に建物(工場、倉庫、事務所等)、機械、或は工場、倉庫及び事務所の什器及び備品、運搬設備等につき勘定が存するならば、補助記録に於いても之に應ずる細別を示さねばならぬ。これらの補助記録を總勘定元帳にある夫々の統制勘定に對して定期的に檢證することは、決まりきつた方針に屬することゝして、之が實行を要求すべきである。斯くの如くにしてのみ、凡ての項目を、双方の記録に確實に包括せしめることができる。この統制は資産記録の兩項目を——資産勘定に示されたる原始原價並に消却準備金勘定に示されたる減價累積額を網羅するやうに、之を樹立せねばならぬ。

## 資産の記録

工場設備登録簿は標題、分類、識別番號の外なほ次の如き題目の下に、資産に關する記録を備ふべきものである。

一 備付又は修正の日付

二期數、運轉時間數、產出高等にて表はしたる見積壽命

減價論

## 三 備付費用を含む原始原價

## 四 毎期の減價消却費

## 五 毎期の評價價值

様式25に示したる工場設備登録簿には、最初の減價見積に對する修正のために用意がしてある。換金し得べき廢物價值があるときは、廢物價值と消却さるべき減價總額とを示すために、更に欄を設くべきである。掲載したる此の様式は、或る特個の資産に適用すると決まつた減價計算法に、適合せしめねばならないであらう。かくて若し運轉時間又は用役産出高が基準であるならば、各期の原價消却費計算の基準を示す用意をなすべきである。この様式は、減價計算の直線法に依る資産記録によく適合させてある。(未完)

譯者附記 様式25は本稿にては省略した。